

Audience publique du 23 août 2006

Recours formé par

les époux ... et ..., ...

contre

un bulletin d'établissement séparé et en commun émis par le
bureau d'imposition Sociétés 3

en présence des sociétés anonymes **K. S.A.**
LUXEMBOURGEOISE et **D. S.A.**

en matière d'impôts

JUGEMENT

Vu la requête, inscrite sous le numéro 19879 du rôle, déposée le 1^{er} juin 2006 au greffe du tribunal administratif par Maître Jean-Pierre WINANDY, avocat à la Cour, inscrit au tableau de l'Ordre des avocats à Luxembourg, au nom de Monsieur ... et de son épouse, Madame ..., demeurant ensemble à L-..., tendant à la réformation d'un bulletin d'établissement séparé et en commun des revenus de l'entreprise collective R., société civile particulière, au titre de l'année 1997, émis le 27 juin 2002 par le bureau d'imposition Sociétés 3;

Vu le mémoire en réponse du délégué du gouvernement déposé au greffe du tribunal administratif le 2 novembre 2005;

Vu le mémoire en réplique déposé au greffe du tribunal administratif le 1^{er} décembre 2005 par Maître Jean-Pierre WINANDY pour compte des demandeurs;

Vu l'exploit de l'huissier de justice suppléant, Martine LISÉ, en remplacement de l'huissier de justice Jean-Lou THILL, les deux demeurant à Luxembourg, du 1^{er} février 2006 portant signification de ce recours et d'une requête de mise en intervention de tiers intéressés à la société anonyme K. S.A. LUXEMBOURGEOISE, représentée par son conseil

d'administration actuellement en fonctions, établie et ayant son siège social à L-2955 Luxembourg, 43, boulevard Royal, et à la société anonyme D. S.A., représentée par son conseil d'administration actuellement en fonctions, établie et ayant son siège social à L-1470 Luxembourg, 69, route d'Esch;

Vu les pièces versées en cause et notamment le bulletin entrepris;

Où le juge-rapporteur en son rapport, ainsi que Maître Jean-Pierre WINANDY et Monsieur le délégué du gouvernement Jean-Marie KLEIN en leurs plaidoi... respectives.

La société civile particulière R., désignée ci-après par la « *société R.* », fut constituée par acte authentique en date du 13 mars 1970 pour une durée de vie de 30 ans, ses statuts ayant été publiés au Mémorial C n° 111 du 30 juin 1970. L'objet de cette société fut l'acquisition de 359,50 millièmes indivis d'une maison avec place et dépendances sise à Luxembourg, boulevard Royal, sa destruction et la construction d'un nouvel ensemble immobilier destiné à être attribué aux copropriétaires afin d'y exercer leurs activités.

Le capital social de la société R., fixé à 36 millions LUF, était représenté par 72 parts réparties comme suit durant les années 1997 à 2000 :

-	Banque Internationale à Luxembourg S.A.	50 parts,
-	Banque Continentale du Luxembourg S.A.	12 parts
-	Madame Albertine WEIWERS-SIEBENALER	4 parts
-	Monsieur ...	4 parts
-	Monsieur Jean-Pierre HARDT	2 parts.

Conformément à la volonté initiale de ses associés, la liquidation de la société R. fut décidée par l'assemblée générale extraordinaire des associés en date du 10 mars 2000, la procédure de liquidation ayant été clôturée par décision de l'assemblée du 28 septembre 2000, cette dernière décision ayant été publiée au Mémorial C de l'année 2001, page 23941.

Par courrier du 22 mars 2001, le bureau d'imposition Luxembourg, Sociétés 3, du service d'imposition de l'administration des Contributions directes, ci-après désigné par le « bureau d'imposition », notifia à la société R. son intention de procéder à un redressement des déclarations des revenus d'entreprises collectives et de co-propriétés déposées au titre des années 1997 à 2000.

En date du 27 juin 2002, le bureau d'imposition émit des bulletins d'établissement séparé et en commun des revenus d'entreprises collectives concernant les exercices 1997 à 2000 inclus. En application de la ventilation des parts des différents associés dans la société R., les bulletins en question établirent pour chaque année concernée les quote-parts dans les revenus incombant à chacun d'eux, fixant ainsi plus particulièrement pour l'année 1997 dans le chef de Monsieur ..., préqualifié, détenteur de quatre parts, une quote-part de LUF 1.912.602,- par rapport à un bénéfice qualifié de commercial émarginé à 29.676.833,- LUF.

Ce montant de LUF 1.912.602,- ayant été repris au titre de revenu pour l'année 1997 dans son propre bulletin de l'impôt sur le revenu de l'année 1997, Monsieur ... réclama le 30 septembre 2002 à son encontre concernant précisément l'imposition de cet élément de revenu.

Cette réclamation fut rejetée par le directeur de l'administration des Contributions directes, désigné ci-après par « *le directeur* », suivant décision du 11 décembre 2002 au motif d'être irrecevable en tant que dirigée contre le bulletin d'impôt sur le revenu, une telle réclamation ayant dû être adressée à l'encontre du bulletin d'établissement séparé et en commun prévu du 27 juin 2002.

C'est ainsi qu'en date du 19 mars 2003, Monsieur ... et son épouse, Madame ..., préqualifiée, ont fait introduire une réclamation contre ledit bulletin d'établissement séparé et en commun des revenus d'entreprises collectives pour l'année 1997 émis le 27 juin 2002.

Par décision datée du 5 juin 2003, notifiée aux époux ...-... le lendemain, le directeur a déclaré cette seconde réclamation irrecevable pour cause de tardiveté.

Suite à un recours contentieux introduit en date du 1^{er} août 2003 contre cette décision directoriale du 5 juin 2003 par les époux ...-..., le tribunal administratif prononça, par jugement du 9 février 2004 (n° 16809 du rôle), la réformation de la décision directoriale déférée au motif que c'est à tort qu'elle a déclaré irrecevable la réclamation du 19 mars 2003, tout en relevant qu'il ne pouvait pas prononcer l'annulation dudit bulletin pour non observation de l'article 219 AO à défaut de demande d'annulation soumise par la partie demanderesse.

Le directeur n'ayant pas pris de nouvelle décision malgré le renvoi de l'affaire prononcé dans le jugement prévu du 9 février 2004, les époux ...-... ont fait introduire, par requête déposée le 1^{er} juin 2005, un recours contentieux tendant à la réformation du bulletin d'établissement séparé et en commun des revenus de l'entreprise collective R. au titre de l'année 1997, émis le 27 juin 2002.

Conformément aux dispositions combinées du paragraphe 228 de la loi générale des impôts du 22 mai 1931, appelée « *Abgabenordnung* », en abrégé « *AO* », et de l'article 8 (3) 3. de la loi modifiée du 7 novembre 1996 portant organisation des juridictions de l'ordre administratif, le tribunal administratif est appelé à statuer comme juge du fond sur un recours introduit contre un bulletin d'établissement séparé et en commun en l'absence d'une décision du directeur ayant statué sur les mérites d'une réclamation contre ce même bulletin. Le tribunal est partant compétent pour connaître du recours en réformation.

Le délégué du gouvernement soulève le moyen de l'irrecevabilité du recours dans le chef de Madame ... au motif qu'elle ne serait pas partie au bulletin déféré et qu'elle ne serait pas non plus associée de la société R..

Au vœu du paragraphe 238 AO, « *befugt, ein Rechtsmittel einzulegen, ist der, gegen den der Bescheid oder die Verfügung ergangen ist* ». Or, un bulletin d'établissement séparé et en commun portant fixation du revenu d'une société fiscalement transparente et répartition de ce revenu entre les associés de cette société a pour seuls destinataires lesdits associés, qui se voient seuls imputer un revenu, et non pas leurs conjoints. Il s'ensuit qu'un recours dirigé par un conjoint d'un associé contre un tel bulletin d'établissement est à déclarer irrecevable.

En l'espèce, le recours encourt partant l'irrecevabilité dans le chef de Madame ..., mais est recevable pour autant qu'introduit par Monsieur ... pour avoir été introduit dans les formes et délai de la loi.

Si Monsieur ... conteste essentiellement dans sa requête introductive la qualification du revenu de la société R. comme bénéfice commercial et conclut à sa qualification comme revenu de location de biens respectivement revenu divers, il déclare à travers son mémoire

en réplique solliciter l'annulation du bulletin d'établissement déféré pour non-respect de la procédure prévue par le paragraphe 219 AO en se prévalant du rappel fait par le délégué du gouvernement du jugement prévisé du 9 février 2004.

Le paragraphe 219 (1) AO dispose comme suit :

« Ein einheitlicher Feststellungsbescheid, der nach § 215 erlassen wird, richtet sich gegen alle Personen, die an dem Betrieb, an dem Grundstück, an dem Betriebsgrundstück oder an der Gewerbeberechtigung, in den Fällen § 215 Absatzes 2 an den Einkünften beteiligt sind. Gesellschafter haben dem Finanzamt einen im Inland wohnenden Vertreter zu benennen, der ermächtigt ist, für die sämtlichen Gesellschafter die im § 215 vorgesehenen Feststellungsbescheide, die dazu ergehenden Rechtsmittelentscheidungen sowie die mit dem Feststellungs- oder Rechtsmittelverfahren zusammenhängenden sonstigen Verfügungen und Mitteilungen der Finanzbehörden in Empfang zu nehmen. Solange die Gesellschafter einen solchen Vertreter dem Finanzamt nicht benannt haben, sind die Finanzbehörden berechtigt, die im § 215 vorgesehenen Feststellungsbescheide, die dazu ergehenden Rechtsmittelentscheidungen sowie die mit dem Feststellungs- oder Rechtsmittelverfahren zusammenhängenden sonstigen Verfügungen und Mitteilungen einem der Gesellschafter zugehen zu lassen mit Wirkung für und gegen alle Gesellschafter; auf diese Wirkung ist in dem Feststellungsbescheid, der Rechtsmittelentscheidung oder sonstigen Verfügungen oder Mitteilung hinzuweisen. Die Vorschriften, die in den Sätzen 2 und 3 für Gesellschaften getroffen sind, gelten entsprechend für Gemeinschaften ».

Il est de l'essence de la procédure d'établissement séparé et en commun qu'à toute hauteur de la procédure administrative et contentieuse, les décisions soient prises avec effet pour et contre tous les cointéressés, de manière que les décisions portant sur les questions communes au sens du paragraphe 215 AO doivent être prises à l'égard de tous les cointéressés et notifiées à chacun de ceux-ci, fût-ce par représentation, conformément au prescrit du paragraphe 219 AO.

Cependant, l'application de la procédure simplifiée de notification d'un bulletin d'établissement séparé et en commun à un représentant ou à un associé avec effet pour et contre tous les associés suppose expressément l'existence d'une société au moment de la notification et n'est plus applicable aux associés une fois la liquidation de la société clôturée (cf. C.E. 19 décembre 1986, n° 7721 du rôle).

En l'espèce, la procédure de liquidation de la société R., entamée suivant décision de l'assemblée générale extraordinaire des associés du 10 mars 2000, a été clôturée le 28 septembre de la même année et cette décision a été publiée au Mémorial C de l'année 2001, partant antérieurement à l'émission du bulletin du 27 juin 2002.

En raison de cette publication officielle en 2001 de la clôture des opérations de liquidation de la société R., le bureau d'imposition était informé depuis lors que la société en question avait, en principe, cessé d'exister, sauf le cas non vérifié en l'espèce d'une renaissance pour les besoins de la liquidation, de manière qu'il ne pouvait plus se prévaloir utilement de la procédure simplifiée du paragraphe 219 AO pour notifier les bulletins à un seul représentant ou associé avec effet pour et contre tous les associés.

Il découle de ces développements que le bulletin d'établissement séparé et en commun du 27 juin 2002 a été émis en méconnaissance des règles substantielles de procédure tendant à assurer l'effet d'un bulletin unique à l'égard de toutes les personnes qui en sont les destinataires et qu'il encourt partant l'annulation dans le cadre du recours en

réformation introduit, sans qu'il n'y ait lieu de statuer sur les autres moyens soulevés en cause.

PAR CES MOTIFS

le tribunal administratif, deuxième chambre, statuant à l'égard de toutes les parties,
déclare le recours irrecevable pour autant qu'introduit au nom de Madame ...,
reçoit le recours en réformation en la forme pour autant qu'introduit au nom de
Monsieur ...,
au fond, le déclare justifié,
partant, dans le cadre du recours en réformation introduit, annule le bulletin
d'établissement séparé et en commun entrepris du 27 juin 2002,
condamne l'Etat aux frais.

Ainsi jugé par:

M. SCHOCKWEILER, premier vice-président,

M. SCHROEDER, premier juge,

M. SPIELMANN, juge,

et lu à l'audience publique du 23 août 2006 par le premier vice-président en présence
de M. LEGILLE, greffier.

LEGILLE

SCHOCKWEILER